

**Audience publique du 14 octobre 2004**

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

un **bulletin d'établissement en commun** émis par le **bureau d'imposition Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

-----  
-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17715 du rôle, déposée le 9 mars 2004 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1998 du 19 juin 2003 relatif à la fixation en commun avec sa mère des revenus de location de biens du chef de deux immeubles en copropriété, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juin 2004;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2004 par Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 29 septembre 2004.

-----  
-

Suite au décès de Monsieur ... en date du 18 juillet 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis

à ..., tandis que son fils, Monsieur ..., préqualifié, est devenu nu-proprétaire à concurrence de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ..., fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Madame ... décéda en date du 19 septembre 1999.

Suite au dépôt, en date du 19 novembre 2001, par Monsieur ... de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés de l'année 1998 du chef des revenus perçus en raison de la location de l'immeuble en copropriété de la ... à Luxembourg, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa, concernant l'établissement en commun du revenu de location de biens pour l'année 1998, le 23 mai 2003 à Monsieur ... une information que « *le bureau d'imposition dérogera à votre déclaration sur les points suivants : 1. Voir projet d'imposition annexé* ». Ce projet d'imposition annexé renseignait un revenu net de la location de biens à hauteur de 85.252 LUF et comportait les informations complémentaires suivantes :

« 1) *Les recettes nettes ont été taxées à raison de  $12 \times 22.000 = 264.000$*

2) *Le solde du décompte de la résidence Fontaine II payé le 16/07/99 a été déduit sub frais d'obtention 1999.*

3) *Veillez nous envoyer la copie du décompte propriétaire/locataire de 1998 et des années suivantes :*

- *avances perçues*
- *solde à payer par le locataire*
- *remboursement éventuel par le propriétaire* ».

Monsieur ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son « *opposition formelle* » par rapport à ce projet d'imposition par courrier recommandé du 10 juin 2003.

Le bureau d'imposition émit en date du 19 juin 2003 à l'égard de la copropriété entre Madame ... et Monsieur ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, retenant dans leur chef un revenu commun de 85.252 LUF du chef de la location de l'immeuble susvisé, imputé à concurrence de 96.051 LUF à Madame ... et de -10.799 LUF à Monsieur ....

Sa réclamation du 10 juillet 2003 à l'encontre de ce bulletin d'établissement en commun n'ayant pas été toisée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... introduisit, par requête déposée le 9 mars 2004, un recours contentieux à l'encontre dudit bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'établissement en commun en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'impôt sur le revenu acquitté en trop suite au bulletin d'établissement critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, Etudes Fiscales nos 93-95, p. 63). Un bulletin d'établissement en commun, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition, ne porte que sur la première phase. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n° 5 AO.

En l'espèce, le tribunal est saisi d'un recours contre un bulletin d'établissement en commun de certains revenus ne comportant aucun élément décisionnel quant à une restitution d'impôt. En l'absence d'une décision de l'autorité compétente, préalablement contestée devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt sur le revenu au bénéfice des demandeurs et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Lors des plaidoiries à l'audience, le demandeur a, avant le rapport du juge-rapporteur, soumis au tribunal une note de plaidoirie en arguant qu'elle devrait être reçue par le tribunal en tant que mémoire supplémentaire au motif que le bureau d'imposition n'aurait déposé au greffe les dossiers fiscaux en cause dans l'affaire sous analyse qu'au moment où il aurait déjà envoyé son mémoire en réplique, de manière à l'avoir privé de son droit de présenter ses observations quant au contenu de ces dossiers.

L'article 7, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives dispose qu'« *il ne pourra y avoir plus de deux mémoires de la part de chaque partie, y compris la requête introductive* », de manière que la note de plaidoirie constitue en réalité un troisième mémoire déposé à la suite de la requête introductive et du mémoire en réplique et donc en violation dudit article 7, alinéa 1<sup>er</sup>. S'il est vrai que la date du dépôt des dossiers fiscaux a empêché le demandeur d'y prendre position à travers son mémoire en réplique, il lui aurait incombé de soumettre au président du tribunal ou au président de la chambre appelée à connaître de l'affaire une demande tendant à être autorisé à produire un mémoire supplémentaire en se prévalant de son droit de la défense face aux éléments nouveaux contenus dans lesdits dossiers. Il s'ensuit que la note de plaidoirie doit être écartée des débats.

Quant au fond de son recours, le demandeur renvoie essentiellement aux moyens par lui soumis dans le cadre de sa réclamation du 10 juillet 2003, tout en se référant encore à plusieurs courriers antérieurs.

Le demandeur reproche d'abord au bureau d'imposition d'avoir contrevenu au but du paragraphe 205 (3) AO tendant « *au respect du contradictoire et à la garantie d'un débat éclairé et préalable entre le contribuable et le responsable du bureau d'imposition compétent avant même l'émission du bulletin d'impôt* » en ce que le projet d'imposition du 23 mai 2003 ne renseignerait aucun détail quant aux points sur lesquels le bureau d'imposition envisageait de s'écarter de sa déclaration et que le préposé du bureau d'imposition se serait opposé à tout « *entretien verbal* » avec lui.

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement son obligation fiscale compte tenu de sa situation patrimoniale.

En l'espèce, le bureau d'imposition a soumis, en conformité avec le paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 23 mai 2003 au demandeur les bases d'imposition desquelles il entendait s'écarter de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés de l'année 1998. Les renseignements communiqués par ce biais se confinent certes à l'indication matérielle d'une taxation des recettes à un certain montant, mais l'indication du loyer mensuel retenu (22.000 LUF) a mis le demandeur, nécessairement conscient des pièces antérieurement par lui soumises au bureau d'imposition, dont le contrat de bail signé avec les locataires renseignant un loyer mensuel de 22.000 LUF, en mesure de déceler le refus du bureau d'imposition de reconnaître les montants réduits de loyers déclarés et de taxer les recettes à hauteur du loyer annuel découlant du contrat de bail. En outre, le dit projet a comporté une demande de renseignements et de preuve complémentaires concernant un poste de frais d'obtention et a en conséquence fourni au demandeur la faculté de soumettre au bureau d'imposition des éléments supplémentaires afin d'obtenir la reconnaissance de ces frais. S'y ajoute que le demandeur a pu user de son droit à faire valoir son point de vue à travers sa lettre du 10 juillet 2003 par laquelle il a pris position de manière circonstanciée sans alléguer une impossibilité de compréhension et sans formuler une demande d'informations complémentaires sur ce point. Au-delà d'une telle prise de position écrite, le contribuable ne dispose pas d'un droit à obtenir dans toute hypothèse un entretien oral avec une personne responsable du bureau d'imposition (BECKER-RIEWALD-KOCH, *Abgabenordnung*, 9<sup>e</sup> édit. 1965, *ad* § 204, Anm. 6 (4)). Dans la mesure où le demandeur ne fait pas valoir de circonstances spécifiques de nature à rendre un entretien oral indispensable afin de voir le principe du contradictoire respecté, son moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO laisse d'être fondé.

Le demandeur soutient ensuite que le revenu net de la location de biens pour l'année 1998 aurait dû être fixé à -36.469 LUF, tel que ce montant se trouverait étayé par la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés pour l'année 1998 déposée par ses soins le 19 novembre 2001.

Dans ce contexte, il critique d'abord la taxation des recettes de location au montant annuel de 264.000 LUF et affirme que les pièces soumises en annexe à ladite déclaration déposée le 19 novembre 2001 documenteraient exhaustivement l'ensemble des recettes perçues et des frais engagés du chef de la location de l'immeuble sis à ....

Il ressort des pièces soumises par le demandeur ensemble avec la déclaration déposée le 19 novembre 2001 que le locataire de l'immeuble sis à ..., lui a réglé du chef des trois premiers mois de l'année 1998 un montant mensuel de 29.000 LUF, ventilé d'après les éléments en cause en 24.500 LUF au titre de loyer et en 4.500 LUF pour avance sur frais, et que ce montant fut réduit à 15.000 LUF, composé d'un loyer de 10.500 LUF et d'une avance sur frais de 4.500 LUF. Les recettes totales des loyers (168.000 LUF) et avances sur frais (54.000 LUF) s'élèvent dès lors, d'après lesdites pièces, au montant annuel de 222.000 LUF. A l'audience, le demandeur a justifié cette réduction substantielle du loyer mensuel à partir du mois d'avril 1998 par des problèmes personnels et financiers de son locataire en raison d'une procédure de divorce et sa propre volonté de l'aider à surmonter ses problèmes, tout en arguant que le propriétaire serait somme toute libre de fixer le loyer qu'il entendait exiger de son locataire et que le bureau d'imposition ne pourrait pas taxer sans autre motivation circonstanciée un montant de loyers supérieur à celui dûment documenté par le contribuable.

Il ressort encore des éléments du dossier que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant annuel de 264.000 LUF, correspondant à douze loyers mensuels de 22.000 LUF. Les motifs de cette taxation des recettes de loyers à un montant supérieur à celui déclaré par le demandeur ne se dégagent néanmoins pas du dossier et ne sont pas non plus explicités par le délégué du gouvernement.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de cette dernière, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation de bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, s'il est vrai que, suite au dépôt de la déclaration pour l'établissement en commun déposée le 19 novembre 2001 par le demandeur, celui-ci a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 23 mai 2003 quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyers déclaré et l'aurait invité à expliciter la réalité de la réduction substantielle du loyer mensuel à partir du mois d'avril 1998 et les motifs à sa base avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition adressé au demandeur en annexe au courrier du bureau d'imposition du 23 mai 2003, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration. Alors même que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, il a procédé à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire

valoir des indices concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers. Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur.

D'un autre côté, s'il est vrai que les montants versés par le locataire à son bailleur en qualité d'avances sur frais et charges ne constituent pas des recettes dans le chef du bailleur mais des postes transitoires, cette qualification est cependant sujette à la condition de la confection d'un décompte entre le locataire et le bailleur comportant une fixation définitive des frais et le cas échéant un solde à rembourser au locataire ou à verser par ce dernier. A défaut d'un tel décompte, les montants versés au cours de l'année d'imposition au titre de telles avances augmentent le loyer brut.

En l'espèce, il découle du courrier du demandeur du 10 juin 2003 qu' « *aucun décompte quant aux charges n'a été réalisé entre propriétaire et locataire ni pour l'exercice dont question ni pour les exercices ultérieurs* ». Dans ces circonstances, le montant de 54.000 LUF versé par le locataire au cours de l'année 1998 comme avances pour frais et charges doit s'ajouter aux loyers déclarés à hauteur de 168.000 LUF.

Il s'ensuit que le bulletin d'établissement en commun entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant des loyers bruts est à fixer non pas à 264.000 LUF, mais à 222.000 LUF.

Le demandeur critique ensuite le refus par le bureau d'imposition d'admettre en tant que frais d'obtention au titre de l'année fiscale 1998 la déduction du montant de 25.721 LUF du chef du décompte de frais de la copropriété de l'immeuble sis à ....

D'après les éléments du dossier et plus particulièrement des mentions du projet d'imposition adressé au demandeur le 23 mai 2003, ce refus de déduction est motivé par la circonstance que le montant dégagé par ce décompte, à savoir les 25.721 LUF, a été payé à la copropriété au cours de l'année 1999, en l'occurrence au mois de juillet 1999.

Or, au prescrit de l'article 108 (1) LIR, les frais d'obtention qui entrent en compte pour la détermination du revenu net de location de biens sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle ils sont faits. Par voie de conséquence, dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens, c'est la date de paiement qui détermine l'année fiscale au titre de laquelle une dépense à qualifier comme frais d'obtention est déductible et non pas l'année à laquelle la dépense se rapporte économiquement, étant constant en l'espèce que le régime de l'étalement de dépenses importantes d'entretien et de réparation prévu par le règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108 dernière phrase LIR ne saurait trouver application aux frais courants de fonctionnement d'un immeuble.

Etant donné, d'après les éléments du dossier soumis au tribunal, que le décompte pour l'année 1998 retenait dans le chef de la copropriété entre Madame ... et le demandeur un solde débiteur de 25.721 LUF n'a fait l'objet d'un paiement qu'au mois de juillet 1999, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé la déduction de cette dépense pour l'année 1998 et l'a imputé sur l'année d'imposition 1999, entraînant que le moyen afférent du demandeur est à rejeter.

Le demandeur réclame finalement la répartition de la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputables à l'année 1998 à concurrence de 75% à sa mère et de 25% à lui-même en sa qualité de nu-propriétaire à concurrence de 25%.

Quant au régime de répartition des parts des dépenses importantes imputable à l'année 1998, l'article 108bis LIR dispose dans son paragraphe (1) que « *le nu-propiétaire est réputé acquérir les revenus du bien qui est grevé de l'usufruit et les céder à l'usufruitier* ». Le nu-propiétaire est ainsi considéré, en matière d'impôt sur le revenu, comme ayant la pleine propriété du bien grevé d'usufruit et comme en retirant directement les fruits et l'usufruitier ne dispose que d'un droit de créance envers lui pour obtenir la cession des fruits. Au vu de la qualité de plein propriétaire ainsi attribuée au nu-propiétaire, il doit également être considéré comme supportant économiquement la dépréciation du bien en cause et les dépenses requises pour maintenir la substance du bien.

Les dépenses importantes d'entretien et de réparation sont définies par l'article 1<sup>er</sup> alinéa 2 du règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108, dernière phrase LIR comme « *les dépenses engagées pour tous les travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial si leur montant dépasse la moitié du loyer annuel perçu* ». Ces dépenses doivent partant être considérées comme tendant au maintien de la substance du bien considéré et comme étant imputables en principe, conformément à l'article 108bis LIR, au nu-propiétaire (cf. également Norbert FEHLEN in ETUDES FISCALES n° 77, ad art. 108bis, n° 108bis.04, p. 609).

En l'espèce, étant donné que Monsieur ... est nu-propiétaire à concurrence de 25% de l'immeuble sis à ..., il est en droit de se prévaloir d'un quart de la part des dépenses importantes relatives à cet immeuble imputable à l'année 1998, donc du montant de (50.023 x 25% =) 12.506 LUF.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement fondé et que le bulletin d'établissement en commun entrepris du 19 juin 2003 encourt la réformation en ce sens que les recettes de loyers sont à fixer au montant de 222.000 LUF et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 12.506 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie de ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de d'une moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée, étant donné que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,  
déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,  
écarte des débats la note de plaidoirie déposée à l'audience par le demandeur,  
reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,  
au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du bulletin d'établissement en commun entrepris du 19 juin 2003, dit que les recettes de loyers sont à fixer au montant de 222.000 LUF et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 12.506 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant,

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur,

fait masse des frais et les impute à raison d'une moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 14 octobre 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL